



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 16

GZ. RV/4053-W/09,  
GZ. RV/4069-W/09,  
GZ. RV/4070-W/09

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrat Mag.Dr. Kurt Folk, Werner Just und Michael Kerschbaumer über die Berufungen der Bw., vertreten durch Treuhand-Union Villach, Wirtschaftsprüfungs- und SteuerberatungsgesmbH, 9500 Villach, Haydnstr. 5, vom 7. September 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 1/23 vom 12. August 2009 betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen (DB) und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag (DZ) für den Zeitraum Jänner 2002 bis Dezember 2004, entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

### Entscheidungsgründe

Strittig ist, ob die Berufungswerberin (Bw.) für die Bezüge des Gesellschafter-Geschäftsführers A DB und DZ zu entrichten habe, weil diese Bezüge zu Einkünften im Sinne des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 führen.

Geschäftsführer (GF) war in den Streitjahren Herr A, der lt. Firmenbuch FN 123 einen Anteil von 100 % am Stammkapital hielt.

Bei der Bw. fand für den Prüfungszeitraum Jänner 2002 bis Dezember 2004 eine Außenprüfung gem. §§ 147ff BAO statt, wobei für den Veranlagungszeitraum 2002 bis 2004 davon ausgegangen wurde, dass der zu 100 % beteiligte Geschäftsführer, Herr A,

Dienstnehmer im Sinne des § 41 FLAG (Familienlastenausgleichsgesetz) und des § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 sei.

Von den Bemessungsgrundlagen der unten angeführten GF-Bezüge seien in den Jahren 2002 bis 2004 weder DB noch DZ einbehalten und an das Finanzamt abgeführt worden, weshalb die Abgaben betreffend die GF-Bezüge von der Bw. mittels der im Spruch genannten Bescheide nachgefordert werden mussten (vgl. Beilage zum Prüfungsbericht).

In der dagegen eingebrachten Berufung sowie im Schriftsatz vom 29. September 2006 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Im GF-Vertrag werde unter Punkt 2 klargestellt, dass der GF in der Gestaltung seiner Leistungen völlig frei gestellt sei und diese nach eigenem Ermessen und eigenverantwortlich zu erbringen habe.
- Der GF könne sich für die Erbringung seiner Leistungen vertreten lassen.
- Der GF sei aufgrund der vertraglichen und tatsächlichen Verhältnisse nicht in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert.  
Es könne sich beim gegenständlichen GF-Vertrag niemals um einen Dienstvertrag, sondern, wenn überhaupt, um einen Freien Dienstvertrag bzw. Werkvertrag handeln.
- Der GF sei sowohl für die Bw. als auch für die Firma B tätig gewesen. Betriebsgegenstand der Firma B sei der Betrieb einer PR-Agentur, die Planung und Durchführung sämtlicher Marketing und Werbetätigkeiten, die Durchführung von Markterhebungen und Ausarbeitung von Marktstudien, die Durchführung von Verlagstätigkeiten aller Art und der Handel mit Waren aller Art gewesen. Außerdem sei die Gesellschaft zu allen Handlungen, Geschäften und Maßnahmen berechtigt gewesen, die zur Erreichung des Gesellschaftszweckes dienlich seien, insbesondere die Errichtung und der Betrieb von Zweigniederlassungen und Betriebsstätten im In- und Ausland und der Beteiligung an anderen Unternehmen (vgl. Schriftsatz vom 29. September 2006).  
Mit diesem Unternehmen hätte aber vor allem auch Lobbying betrieben werden sollen. Der Tätigkeitsbereich des GF A habe im Wesentlichen darin bestanden, seine Kontakte, die er durch die politische Tätigkeit erworben habe, dem Unternehmen zur Verfügung zu stellen.  
Der GF sei als Werbefachmannspezialist auch für die Lukrierung von Aufträgen und die Umsetzung (Ideenfindung, Präsentation usw.) verantwortlich gewesen.  
Wenn nötig, sei der GF von seiner Gattin C ohne Verrechnung eines gesonderten Entgeltes vertreten worden.

Das Finanzamt wies die Berufung mittels Berufungsvorentscheidung vom 5. August 2008 als unbegründet ab und wies unter Zitierung der bislang umfangreichen höchstgerichtlichen Judikatur, insbesondere hinsichtlich der Eingliederungsthematik, darauf hin, dass unstrittig die

Entlohnung des GF laufend erfolgt sei, weswegen ein Unternehmerrisiko nicht vorläge und von einem Schulden der persönlichen Arbeitskraft des Gesellschafter-GF auszugehen sei.

Lt. GF-Vertrag sei eine auf Dauer angelegte und zeitraumbezogene Erbringung von Leistungen vereinbart worden, sodass von einem Dauerschuldverhältnis und nicht von einem Werkvertrag auszugehen sei.

Bei der Vertretungsmöglichkeit müsse es sich nicht bloß um eine formale Vereinbarung handeln, sondern um eine der üblichen Gestaltung im Wirtschaftsleben entsprechenden tatsächlichen Vertretungsmöglichkeit.

Letztlich spreche die Einbindung des GF in einen betrieblichen Sozialplan – im gegenständlichen Fall eine Garantiepension (Rentenversicherung mit Gewinnbeteiligung) für das Vorliegen eines Dienstverhältnisses.

Die Bw. stellte daraufhin gegen die o.a. Bescheide einen Vorlageantrag an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Da es in den bekämpften Bescheiden vom 30. Mai 2006 nicht zur Vorschreibung des gesamten Abgabebetrag für die von den Bescheiden umfassten Zeiträume, sondern nur zur Festsetzung einer Nachforderung gekommen ist, wurden diese Bescheide von der Abgabenbehörde zweiter Instanz mit Berufungsentscheidung vom 5. August 2009 aufgehoben, weil Festsetzungsbescheide nach § 201 BAO als Abgabenbescheide die gesamte Abgabe festzusetzen haben und nicht bloß die Nachforderung, um welche sich die Selbstberechnung als zu niedrig erweist (vgl. VwGH vom 28.5.2008, 2008/15/0136).

Daraufhin erließ das Finanzamt am 12. August 2009 neue Abgabenbescheide, in denen die gesamte Abgabe und nicht bloß die Nachforderung festgesetzt wurde.

In der dagegen eingebrachten Berufung vom 7. September 2009 führt die Bw. im Wesentlichen wie folgt aus:

- Der GF sei in der Gestaltung seiner Leistungen völlig frei gestellt.  
Er sei lt. GF-Vertrag an keine betrieblichen Ordnungsvorschriften wie Arbeitsort, Arbeitszeit und arbeitsbezogenes Verhalten gebunden.  
Weiters könne er sich für die Erbringung seiner Leistungen vertreten.
- Der GF sei demnach nicht in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert.  
Der Prüfer habe es verabsäumt festzustellen, ob der GF tatsächlich in den Organismus der Gesellschaft eingegliedert sei.
- Beim gegenständlichen GF-Vertrag handle es sich nicht um einen Dienstvertrag, sondern wenn überhaupt um einen freien Dienstvertrag bzw. Werkvertrag.
- Aufgrund der Aufhebung der Bescheide vom 30. Mai 2006 handle es sich bei den nun angefochtenen Bescheiden vom 12. August 2009 nicht mehr um Erstbescheide, sondern

um Zweitbescheide.

Die Bescheide vom 12. August 2009 hätten demnach nur im Wege der Wiederaufnahme gem. § 303 ff BAO bzw. im Sinne der Bestimmungen des § 293 ff BAO erlassen werden dürfen.

Da aber dafür nach Ansicht der Bw. keine Gründe vorlägen, seien die Bescheide vom 12. August 2009, da inhaltlich rechtswidrig, wieder aufzuheben.

Der Antrag auf Durchführung einer mündlichen Verhandlung wurde von der steuerlichen Vertreterin mit Schriftsatz vom 9. März 2010 (eingelangt am 15. März 2010) zurückgenommen.

### ***Der Senat hat über die Berufung erwogen:***

Folgender Sachverhalt wurde als erwiesen angenommen und der Entscheidung zu Grunde gelegt:

Herr A war in den Streitjahren zu 100 % am Stammkapital beteiligt und nahm die Aufgaben der Geschäftsführung seit 16. November 1993 wahr (vgl.

Firmenbuch FN 123).

Dem Gesellschafter-GF obliegt die Führung und Leitung des Unternehmens im Ganzen, wobei er insbesondere für die wirtschaftlichen, finanziellen und organisatorischen Belange der Bw. verantwortlich ist.

Für seine Tätigkeit wurden ihm von der Bw. die nachfolgend angeführten Beträge überwiesen und die von ihm zu entrichtenden Sozialversicherungsbeiträge in folgender Höhe bezahlt:

	<b>2002</b>	<b>2003</b>	<b>2004</b>
GF-Bezug (fix)	52.332,00	36.000,00	52.325,04
GF-Tantiemen		373.538,37	
Sozialversicherung	5.212,54	20.248,54	21.001,93
Summe:	57.544,54	429.786,91	73.326,97

Der festgestellte Sachverhalt ist insbesondere dem Firmenbuch FN 123, dem GF-Vertrag vom 27. November 2000 und den GF-Bezugskonten sowie hinsichtlich der Tätigkeit des GF den durchaus glaubwürdigen Ausführungen der Bw. zu entnehmen.

Dieser Sachverhalt war rechtlich folgendermaßen zu würdigen:

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu entrichten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Entsprechend der Bestimmung des § 41 Abs. 2 FLAG in der ab 1994 geltenden Fassung BGBl. Nr. 818/1993 sind Dienstnehmer alle Personen, die in einem Dienstverhältnis i.S.d. § 47 Abs.

2 EStG 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG idF BGBl. Nr. 818/1993 ist der Dienstgeberbeitrag von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen. Arbeitslöhne sind dabei Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b EStG 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art i.S.d. § 22 Z 2 EStG 1988.

Nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus selbständiger Arbeit die Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art, die von einer Kapitalgesellschaft an wesentlich Beteiligte für ihre sonst alle Merkmale eines Dienstverhältnisses (§ 47 Abs. 2 EStG 1988) aufweisende Beschäftigung gewährt werden.

Eine Person ist dann wesentlich beteiligt, wenn ihr Anteil am Grund- oder Stammkapital der Gesellschaft mehr als 25% beträgt (§ 22 Z 2 EStG 1988).

Im Erkenntnis des verstärkten Senates vom 10.11.2004, 2003/13/0018, stellte der Verwaltungsgerichtshof klar, dass bei der Frage, ob Einkünfte nach § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 erzielt werden, entscheidende Bedeutung dem Umstand zukommt, ob der Gesellschafter bei seiner Tätigkeit in den betrieblichen Organismus des Unternehmens der Gesellschaft eingegliedert ist.

Weiteren Elementen, wie etwa dem Fehlen des Unternehmerwagnisses oder einer als "laufend" zu erkennenden Lohnzahlung, kann nur in solchen Fällen Bedeutung zukommen, in denen eine Eingliederung des für die Gesellschaft tätigen Gesellschafters in den Organismus des Betriebes nicht klar zu erkennen wäre.

Eine Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. des wirtschaftlichen Organismus bildet und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für die Eingliederung (vgl. VwGH vom 23.4.2001, 2001/14/0054 und 2001/14/0052). Unerheblich ist, ob der Geschäftsführer im operativen Bereich der Gesellschaft oder im Bereich der Geschäftsführung tätig ist.

Entsprechend dem der Behörde vorliegenden Firmenbuchauszug übte Herr A die Geschäftsführung seit 16. November 1993 aus. Der GF vertritt somit die Gesellschaft selbständig nach außen und ist bei der Bw. für sämtliche organisatorische, kaufmännische, finanzielle und personelle Aufgaben zuständig (siehe auch Schriftsatz vom 27. November 2000).

Dieser Tätigkeitsbereich des Gesellschafter-GF wurde seitens der Bw. im gesamten Verwaltungsverfahren nicht bestritten.

Vor dem Hintergrund des vom Verwaltungsgerichtshof vertretenen funktionalen Verständnisses vom Begriff der Eingliederung in den Organismus des Betriebes ist durch die unbestritten kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung für den Geschäftsführer das Merkmal der Eingliederung ohne Zweifel gegeben (VwGH v. 23.11.2004, 2004/15/0068; 23.9.2005, 2005/15/0110; 4.2.2009, 2008/15/0289).

Ist somit dieses primär zu prüfende Kriterium der Eingliederung gegeben, kommt es auf weitere Kriterien (Unternehmerrisiko etc.) nicht an (vgl. VwGH vom 14.12.2006, 2003/14/0019; 23.9.2005, 2005/15/0110).

Ergänzend wird festgehalten, dass dem Einwand der Bw., wonach die Bescheide vom 12. August 2009 keine "Erstbescheide" darstellen, nicht gefolgt werden kann, da durch die Aufhebung der Bescheide vom 30. Mai 2006 mittels Berufungsentscheidung vom 5. August 2009 das Verfahren in den Stand vor Erlassung der Erstbescheide tritt. Überdies wurde mit den aufgehobenen Bescheiden lediglich über die Nachforderung an DB und DZ abgesprochen, während mit den gegenständlichen Bescheiden erstmals eine Abgabenfestsetzung erfolgte. Die Erlassung von Wiederaufnahmebescheiden gem. § 303 ff BAO bzw. von Berichtigungsbescheiden gem. § 293 ff BAO wäre daher - mangels eines Erstbescheides - rechtswidrig gewesen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 25. März 2010